

**UCHWAŁA NR 099/g117/I/08**  
**Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku**  
**z dnia 13 marca 2008r.**

Działając na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 5a oraz art. 25b ustawy z dnia 7 października 1992r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz. U. z 2001r. Nr 55, poz. 577 z późn. zm.) - Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku po rozpatrzeniu zastrzeżenia Burmistrza Miasta Krynica Morska do wniosku zawartego w wystąpieniu pokontrolnym o numerze WK. 0804/K/50/13818/07/08 z dnia 13 lutego 2008r.

postanawia:

- **oddalić zastrzeżenie wniesione do pkt 3 wystąpienia pokontrolnego.**

**U Z A S A D N I E N I E**

Wydział Kontroli Gospodarki Finansowej Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku przeprowadził w okresie od dnia 12 września 2007r. do dnia 19 grudnia 2007r. kontrolę kompleksową Miasta Krynica Morska. Celem kontroli, obejmującej lata 2003 – 2006, było sprawdzenie prawidłowości wykonywania przez organ wykonawczy uchwał Rady Miasta i innych zadań w zakresie gospodarki finansowej oraz zamówień publicznych. Protokół z kontroli kompleksowej podpisany został przez obie strony w dniu 19 grudnia 2007r.

W wyniku przeprowadzonej kontroli kompleksowej sformułowane zostało wystąpienie pokontrolne o numerze WK. 0804/K/50/13818/07/08 z dnia 13 lutego 2008r., w którym wskazano nieprawidłowości dostrzeżone podczas kontroli, jak również zawarto wnioski mające na celu usunięcie stwierdzonych uchybień oraz zapobieżenie ich ponownemu wystąpieniu w przyszłości.

Określając nieprawidłowości wskazano, między innymi, na:

- w punkcie 3: naliczanie w roku 2006 i latach wcześniejszych podatku od nieruchomości od osób fizycznych jedynie za okres prowadzenia działalności sezonowej podany w oświadczeniu podatnika (wynajem pokoi wczasowiczom), pomimo iż z ewidencji działalności gospodarczej wynikało, że osoby składające powyższe oświadczenia nie dokonały zakończenia prowadzenia działalności gospodarczej, czym naruszono przepisy art. 6 ust. 1 i 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W wyniku powyższego potencjalne dochody Miasta z tytułu podatku od nieruchomości od osób fizycznych zaniżono w roku 2006 o kwotę 125.873,20 zł. Tymczasem zgodnie z art. 6 ust. 1 przywołanej ustawy obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Stosownie natomiast do postanowień art. 6 ust. 4 powyższej ustawy obowiązek podatkowy wygasa z upływem miesiąca, w którym ustały okoliczności uzasadniające ten obowiązek.

Zgodnie z art. 9 ust. 3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych przysługuje prawo zgłoszenia zastrzeżeń do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym.

W dniu 25 lutego 2008r. wpłynęło do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku zastrzeżenie do wyżej wymienionego wystąpienia pokontrolnego zawarte w piśmie Pana Adama Ostrowskiego Burmistrza Miasta Krynica Morska z dnia 21 lutego 2008r., dotyczące stwierdzonej nieprawidłowości opisanej w punkcie 3.

Składający zastrzeżenie w odniesieniu do punktu 3 podniósł, że w jego ocenie opodatkowanie w zakresie wynajmu kwater jest ustalone w sposób prawidłowy. Regionalna Izba Obrachunkowa w Gdańsku przy ustalaniu nieprawidłowości nie dokonała analizy art. 1a ust. 1 pkt 3 oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 roku Nr 121, poz. 844 z późn. zm.), z których to bezpośrednio wynika sposób opodatkowania budynków mieszkalnych. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowiącego definicję gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej uznaje się „grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych.” Sam fakt posiadania budynku mieszkalnego przez przedsiębiorcę nie skutkuje tym, że jest traktowany jako związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. Budynek mieszkalny lub jego część mogą być obciążone najwyższą stawką podatku zgodnie z brzmieniem art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b w sytuacji, gdy faktycznie prowadzi się w nim działalność gospodarczą - jest faktycznie zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej. Tezę tę potwierdza orzecznictwo sądowe - w wyroku z dnia 11 sierpnia 1992r. sygn. akt S.A./Wr 650/92. Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, iż przepis ten wymaga, aby część budynku mieszkalnego była przeznaczona dla prowadzenia w niej działalności gospodarczej z wyłączeniem funkcji mieszkalnych i innych, związanych z zamieszkiwaniem w budynku (aktualny również w obecnym stanie prawnym). W realiach Miasta Krynica Morska warunek ten jest spełniony w okresie sezonu letniego, deklarowanym w oświadczeniach składanych przez podatników. W pozostałych miesiącach części budynków mieszkalnych zajmowanych na prowadzenie działalności gospodarczej w sezonie letnim powracają do funkcji mieszkalnych i zaspakajają potrzeby mieszkaniowe podatników. Wobec tego, iż budynki mieszkalne traktowane są przez ustawę o podatkach i opłatach lokalnych w sposób szczególny, wydaje się słusznym, w ocenie Burmistrza Miasta Krynica Morska, fakt uznania zaprzestania prowadzenia działalności zgłoszony przez podatnika bez konieczności wykreślenia działalności gospodarczej z rejestru działalności gospodarczej.

W dniu 13 marca 2008r. Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku rozpatrując wniesione zastrzeżenie, dokonało analizy treści protokołu kontroli kompleksowej Miasta Krynica Morska podpisanego w dniu 19 grudnia 2008r. oraz wystąpienia pokontrolnego wynikającego z tej kontroli.

W wyniku powyższego Kolegium stwierdziło, że stanowiące przedmiot zastrzeżenia uchybienie stwierdzone zostało w wyniku przeprowadzenia kontroli kompleksowej.

Burmistrzowi Miasta Krynica Morska zgodnie z art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych przysługiwało prawo zgłoszenia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego.

Odnośnie zastrzeżenia do punktu 3 wystąpienia pokontrolnego, Kolegium tutejszej Izby po dokonaniu analizy materiału zebranego w sprawie ustaliło, iż w trakcie kontroli zbadano opodatkowanie budynków właścicieli, którzy w 2006 roku prowadzili działalność

gospodarczą w zakresie wynajmu kwater rozpoczętą w latach wcześniejszych i w 2006r. W wyniku przeprowadzonej kontroli stwierdzono, że wystąpiły przypadki nieprawidłowego opodatkowania części budynków mieszkalnych zarówno tych, w których rozpoczęto w latach wcześniejszych działalność gospodarczą w zakresie wynajmu kwater i jej nie zakończono, jak i tych budynków, w których rozpoczęto działalność gospodarczą w powyższym zakresie w 2006r. i jej również nie zakończono. Jednakże powyższe budynki zostały opodatkowane jedynie za okres letnich miesięcy prowadzenia tej działalności przy zastosowaniu stawki jak dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. W pozostałych miesiącach roku podatek od nieruchomości ustalono w oparciu o stawkę przewidzianą jak dla budynków mieszkalnych. Podstawą opodatkowania w powyższy sposób były pisemne oświadczenia podatników o zamiarze wynajmu kwater, wielkości wynajmowanej powierzchni i okresie wynajmu.

Kolegium tutejszej Izby wyjaśnia, że budynek zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej albo związany z prowadzeniem działalności gospodarczej nie traci tego charakteru przez fakt czasowego niewykorzystywania na tą działalność. Przejściowe niewykorzystywanie przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą nieruchomości lub jej części służącej do wykonywania działalności gospodarczej, nie daje więc podstaw, by do wymiaru podatku od nieruchomości nie miały zastosowania stawki przewidziane od budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej do wysokości określonej przepisami w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2002r. Nr 9, poz.84 z późn. zm. oraz obecnie obowiązujący tekst jednolity: Dz. U. z 2006r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.), z zastosowaniem odpowiedniej stawki podatku określonej w stosownej uchwale Rady Miejskiej. Zaprzestanie wynajmowania kwater poza sezonem letnim nie oznacza pozbawienia budynków lub części budynków mieszkalnych związku z działalnością gospodarczą, tym bardziej, że nie zakończono działalności przez wykreślenie z ewidencji działalności gospodarczej prowadzonej w tym zakresie. Dopiero okoliczność zawiadomienia organu ewidencyjnego, który na drodze decyzji administracyjnej dokonuje wykreślenia z ewidencji, świadczy o całkowitym zaprzestaniu działalności gospodarczej, co jest zgodne z przepisami art. 7g ustawy z dnia 19 listopada 1999r. Prawo działalności gospodarczej (Dz. U. z 1999r. Nr101, poz. 1178 z późn. zm.). Czasowe niewynajmowanie kwater w okresie jesienno – zimowym nie stanowi więc zmiany charakteru budynków lub ich części, przygotowanych i wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej w tym zakresie, a jedynie oczekiwanie na pojawienie się osób poszukujących kwater. Tak więc stosownie do przepisów wynikających z art. 6 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obowiązek podatkowy wygasa dopiero wówczas, gdy ustały okoliczności uzasadniające jego powstanie. Oczywiście jest, iż będą to sytuacje odnoszące się do zdarzeń faktycznych i prawnych, przeciwnych do okoliczności uzasadniających powstanie obowiązku podatkowego w danym podatku.

Odnosząc się natomiast do wyrażonego w piśmie Burmistrza Miasta Krynica Morska zarzutu o braku analizy przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Gdańsku przepisów wynikających z art. 1a ust. 1 pkt 3 oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wydaje się, że nie jest on trafny. Wyżej cytowane przepisy art. 1a ust. 1 pkt 3 definiują pojęcie gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - jako grunty, budynki, budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z

wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4 lit. b, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności ze względów technicznych.

W ocenie tutejszego Kolegium, takie zdefiniowanie budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej skutkuje tym, że - co do zasady - sam fakt posiadania budynku przez przedsiębiorcę powoduje, iż mamy do czynienia z budynkiem związanym z działalnością gospodarczą. Obiekty niewykorzystywane w danym czasie na działalność gospodarczą, ale pozostające w posiadaniu przedsiębiorcy, należy więc uznać za związane z działalnością gospodarczą. W przytoczonej definicji nie ma wymogu bezwzględnego wykorzystywania nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą. Podobne stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 29 września 2005r. o sygnaturze akt III SA/Wa/1411/05.

Ustawodawca nieco odmiennie traktuje budynki mieszkalne, wyłączając je z tej reguły ogólnej z uwagi na ich specyfikę. Budynki te bowiem przede wszystkim służą zaspakajaniu potrzeb mieszkaniowych podatnika. Jednakże należy zwrócić uwagę na specyfikę działalności gospodarczej, polegającej na wynajmowaniu kwater osobom poszukującym wypoczynku. Polega ona na tym, że budynki mieszkalne wykorzystuje się do świadczenia usług przynoszących dochody. Usługi te ze swej istoty nie są ograniczone jedynie do konkretnych części roku, a świadczone mogą być faktycznie przez cały rok. Powyższe wskazuje więc, że do takiego rodzaju działalności gospodarczej zastosowanie ma wskazana powyżej reguła ogólna. Skoro bowiem część budynku mieszkalnego została przeznaczona i przygotowana do świadczenia usług wynajmu kwater przez przedsiębiorcę, którego istota działalności sprowadza się jedynie do świadczenia tego rodzaju usług, to dopóki on nie zakończy swojej działalności, tak określone części budynku mieszkalnego winny zostać opodatkowane z uwzględnieniem wysokości wynikającej z przepisów art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z zastosowaniem stawki podatku określonej w stosownej uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego.

Na marginesie warto również zauważyć, iż w przywołanym przez wnoszącego zastrzeżenie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 sierpnia 1992r. o sygnaturze akt SA/Wr 650/92 sformułowano wyraźnie, że część budynku mieszkalnego jest wyżej opodatkowana wówczas, gdy „jest zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej”. Sformułowanie to wyraźnie sugeruje, na co zwrócił uwagę NSA, aby część budynku mieszkalnego była przeznaczona do prowadzenia w niej działalności gospodarczej z wyłączeniem funkcji mieszkalnych i innych związanych z zamieszkiwaniem w budynku. Wymagane jest zatem, zdaniem Sądu, ustalenie bezpośredniego związku między częścią budynku mieszkalnego i rodzajem wykonywanej przez podatnika działalności, co powinno nastąpić w toku postępowania podatkowego.

W związku z powyższym Kolegium postanowiło nie uwzględnić zgłoszonego zastrzeżenia. Wniosek tutejszej Izby dotyczący dokonywania prawidłowego opodatkowania podatkiem od nieruchomości w odniesieniu do osób prowadzących działalność gospodarczą w zakresie wynajmu kwater jest zasadny.

Biorąc powyższe pod uwagę, Kolegium Izby postanowiło jak w sentencji.



**Z-ca PREZESA**  
  
 Alina Kewalewska-Wołowska